

نظرات شورای کمیته حسابرسی

در خصوص استاندارد عدم رعایت قوانین و مقررات

✍ مترجم: فروزان جانمردی

پاسخ به پیش‌نویس پیشنهادی اصلاحات استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا مربوط به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت و سایر اصلاحات مرتبط: دفتر تدوین مقررات هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا، موضوع شماره ۵۱+
به دبیرخانه محترم:

این نامه بیانگر دیدگاه‌های شورای کمیته حسابرسی^۱ (ACC) در خصوص پیش‌نویس پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا^۲ (PCAOB) با عنوان اصلاحات در استاندارد حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا در زمینه رعایت‌نشدن قوانین و مقررات توسط شرکت و سایر اصلاحیه‌های مرتبط (اصلاحات پیشنهادی یا پیش‌نویس رعایت‌نشدن قوانین و مقررات^۳ (NOCLAR)) است.^۴ شورای کمیته حسابرسی، یک کمیته مشاوره مستقل از مرکز کیفیت حسابرسی است که از اعضای مستقل کمیته حسابرسی، از جمله روسای کمیته حسابرسی تشکیل شده است.



در اجرای روشهای حسابرسی مناسب برای کمک در محیط تجاری پیچیده امروز که در نهایت حسابرسی باکیفیت را تقویت می‌کند، پشتیبانی می‌کنیم. با این حال، ما نگران هستیم که اصلاحات پیشنهادی به‌طور درخور توجهی مسئولیتهای حسابرسان را در رابطه با رعایت‌نشدن قوانین و مقررات گسترش دهد. ما نگران هستیم که اصلاحات پیشنهادی ممکن است حسابرسان را از مسایل حسابرسی بااهمیت منحرف کرده و بر توانایی شرکت برای رعایت مهلت‌های ارسال و ثبت فرم‌های مربوط، تاثیر منفی بگذارد؛ امری که می‌تواند توزیع به‌موقع داده‌های مالی در بازارهای سرمایه را مختل کند. ما یک رویکرد بهتر را پیشنهاد می‌کنیم که مبتنی بر ریسک است؛ رویکردی که در آن حسابرسان نقشی که برنامه رعایت ضوابط شرکت در تشخیص رعایت‌نشدن قوانین و مقررات ایفا می‌کند را در نظر می‌گیرد، که می‌تواند برای صورتهای مالی حسابرسی شده بااهمیت باشد.

نظرات کلیدی ما عبارتند از:

دامنه پیشنهادی بسیار گسترده است

اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را ملزم می‌کند «قوانین و مقرراتی که رعایت‌نشدن آنها می‌تواند به‌طور منطقی تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد» را شناسایی کنند.^۵ برای انجام این کار، حسابرسان باید در ابتدا همه قوانین و مقررات کاربردی در کشور را بشناسند. بزرگترین شرکتهای سهامی عام تابع تعداد زیادی قانون، مقررات، و غیره هستند. یک شرکت سهامی عام بزرگ در یک صنعت دارای انتظام‌بخشی بالا، ممکن است هر سال مشمول صدها قانون و مقررات جدید شود. علاوه بر این، همانطور که در ادامه توضیح داده خواهد شد، بسیاری از شرکتهای دولتی در حال حاضر کارکردهای رعایت ضوابط گسترده‌ای دارند که برای اجرای این وظیفه دقیق طراحی شده‌اند، تا حدی برای این که مدیریت شرکت سهامی عام را قادر به امضای گواهینامه‌های (تاییدیه‌های) سه‌ماهه و سالانه (در صورت لزوم) کند، مانند کنترلرها و رویه‌های افشاء (DC&P) و کنترل داخلی بر گزارشگری مالی^۶ (ICFR) - مبنی بر این که صورتهای مالی از همه جنبه‌های بااهمیت به‌طور منصفانه ارائه شده و گزارشها حاوی هیچ‌گونه تحریف یا

ما به‌عنوان اعضا و روسای کمیته حسابرسی، نگرانیهای مطرح‌شده از سوی **دوان دسپارت** (Duane DesParte) و **کریستینا هو** (Christina Ho)، اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در نشست عمومی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در تاریخ ۶ ژوئن ۲۰۲۳، را درک می‌کنیم.

نقش کمیته حسابرسی

قانون **ساربنز-اکسلی** (Sarbanes-Oxley) موفق بوده است؛ زیرا مفاد آن اظهار می‌دارد که مسئولیت کیفیت حسابرسی فقط با حسابرسان نبوده و هیچ ذینفعی در زیست‌بوم گزارشگری مالی **ایالات متحده** (US) وجود ندارد که به‌تنهایی بتواند گزارشگری مالی و حسابرسی باکیفیت تولید کند. در عوض، این امر نیازمند همکاری مدیریت شرکت، کمیته حسابرسی، حسابرسان و قانون‌گذاران به‌صورت جمعی است تا سامانه‌ای را توسعه دهند که از صورتهای مالی و حسابرسی باکیفیت برای حفاظت از همه سرمایه‌گذاران، پشتیبانی می‌کند.

روسا و اعضای کمیته حسابرسی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در ایفای نقش حفاظت از سرمایه‌گذار، یک مأموریت مشترک دارند. در نتیجه، ما از طرح راهبردی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا که برای کمک به هیئت در انجام مأموریت حفاظت از سرمایه‌گذار خود تهیه شده، حمایت می‌کنیم. با این حال، ما نگران این هستیم که اصلاحات پیشنهادی در پیش‌نویس رعایت‌نشدن قوانین و مقررات به‌طور درخور توجهی دامنه وسیعی داشته باشد؛ به‌گونه‌ای که حسابرسان را موظف به مسئولیتهایی می‌کند که برای آنها تخصص ندارند، و هزینه‌های درخور توجهی بدون منفعت متناسب برای آنچه که به‌نظر می‌رسد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در تلاش برای به‌انجام‌رساندن آن است، به‌همراه خواهد داشت.

اظهارنظرها

ما از استانداردهای حسابرسی مورد تجدیدنظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا که حسابرسان را



**اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را ملزم می‌کند
قوانین و مقرراتی که رعایت نشدن آن‌ها می‌تواند
به‌طور منطقی تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد
را شناسایی کنند**

که به موضوعهایی فراتر از گزارشگری مالی می‌پردازد و زمان موردنیاز مدیریت و کمیته حسابرسی را به‌میزان درخور توجهی افزایش می‌دهد.

حسابرسان وکیل نیستند

در نتیجه موارد فوق، اصلاحات پیشنهادی نقش حسابرس را گسترش می‌دهد تا به مهارت‌ها، دانش و تخصصهایی نیاز داشته باشد که به‌احتمال، خارج از صلاحیتها و تخصصهای اصلی حسابرس است. قوانین و مقررات به‌طور معمول به‌وسیله متخصصان نوشته می‌شود. گسترش دامنه قوانین و مقرراتی که حسابرس بررسی می‌کند که آیا رعایت‌نشدن آن‌ها می‌تواند به‌طور منطقی تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد یا خیر، فراتر از قوانین و مقررات محدودی که حسابرسان درباره آن‌ها استنباط می‌کنند (مانند مالی، مالیاتی و غیره)، به‌نظر می‌رسد که با هدفهای حسابرسی صورت‌های مالی سازگار نیست. در حالی که درک فرایند و کنترل‌های مربوط به قوانین و رعایت ضوابط ممکن است انتظار معقولی باشد، حسابرسی و نتیجه‌گیری در مورد آن فرایند برای همه قوانین و مقررات (فراتر از مواردی که برای صورت‌های مالی مهم هستند) به مهارت و تخصص فراتر از حد معمول گروه حسابرسی مستقل نیاز دارد.

وجود سه خط دفاعی در شرکتها

از منظر طراحی، یک عنصر کنترلی درخور توجه رعایت

حذف بااهمیتی نیستند. به‌نظر می‌رسد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا پیشنهاد می‌کند که حسابرس مستقل در فرایندهای مشابه و تکراری شرکت کند. این امر زمانی تشدید می‌شود که شرکت‌های چندملیتی بزرگ مشمول قوانین و مقررات در سطح جهانی را درنظر بگیریم. بسیاری از شرکت‌های بزرگ، صدها تا هزاران نفر به‌علاوه مشاوران خارجی را برای نظارت، شناسایی و پاسخگویی به درخواستهای نظارتی، احضاریه‌ها، و در صورت لزوم تحقیق درباره نقض احتمالی قوانین و مقررات استخدام می‌کنند.

خطوط تماس افشاگران به‌تنهایی سالانه هزاران رویداد را مطرح می‌کنند. برای مثال، طبق گزارشی از **ناوکس** (Navex)، در سال ۲۰۲۲ تعداد ۱/۵۲ میلیون گزارش افشاگر (در بین ۳۴۳۰ سازمان و ۵۲ میلیون کارمند) وجود داشته است. میانگین نرخ کلی اثبات، به معنی ادعاهایی که پس از بازرسی، درست یا تا حدی درست تشخیص داده شدند، ۴۱ درصد بود (یعنی اکثریت ادعاها غیرمستند بودند). ادعاها، حتی در صورت اثبات، به ندرت از لحاظ صورت‌های مالی مهم هستند. در گزارشی از ناوکس، تنها ۲/۱۲ درصد از شکایتها مربوط به مسایل حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی در سال ۲۰۲۲ است. اصلاحات پیشنهادی می‌تواند به‌طور اساسی تخصص مورد نیاز حسابرس را برای ارزیابی ادعاها^۸ تغییر دهد

طبق اصلاحیه‌های پیشنهادی موردنیاز است، ریسکی که صادرکنندگان امتیاز قانونی با مشاوران داخلی و خارجی خود دارند را افزایش می‌دهد.

افزایش هزینه حسابرسی با ارائه طرح پیشنهادی

دامنه گسترش یافته اصلاحات پیشنهادی، تاثیر درخور توجهی بر هزینه‌های حسابرسی خواهد داشت. برای مثال، پیش‌نویس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا در زمینه رعایت قوانین و مقررات توضیح می‌دهد که «حسابران به احتمال باید تلاش‌های حسابرسی اضافی درخور توجهی را برای شناسایی قوانین و مقررات مربوط در چارچوب استاندارد پیشنهادی انجام دهند» و همچنین، «هزینه‌های مرتبط با اصلاحات پیشنهادی... ممکن است درخور توجه باشد»^{۱۱}.

با این حال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا هزینه‌های احتمالی را ارائه یا تعیین نمی‌کند. براساس گزارش موسسه تحلیل حسابرسی (Audit Ana-lytics)، کل هزینه‌های حسابرسی برای سال مالی ۲۰۲۱، ۱۵/۵ میلیارد دلار بود. شرکت‌های ثبت‌شده در کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا^{۱۲} (SEC) به‌طور میانگین ۲/۱۷۶ میلیون دلار هزینه حسابرسی پرداخت کردند که نشان‌دهنده افزایش ۳۴۰/۰۰۰ دلاری یا ۱/۵ درصدی نسبت به سال مالی ۲۰۲۰ است^{۱۳}. افزایش اندک در هزینه‌های پرداخت‌شده در سال مالی ۲۰۲۱ می‌تواند تا حدی ناشی از این واقعیت باشد که حداقل تغییرها در استانداردهای حسابداری و

قوانین و مقررات، به‌طور مناسبی در سه خط دفاعی شرکت‌های سهامی عام قرار می‌گیرند. نتایج این فرایندها به‌طور منظم به کمیته حسابرسی و همچنین به حسابرس مستقل، برای درون‌داد آن‌ها در مورد فرایند و ارزیابی هر موضوع مهم گزارش می‌شود. طبق نظرسنجی انجمن بازرسان رسمی تقلب^{۱۴} (ACFE)، سه روش اصلی کشف تقلب (به‌طور تقریبی ۷۰ درصد از تقلب‌های کشف‌شده) در نتیجه ترفندها (۴۲ درصد)، حسابرسی داخلی (۱۶ درصد) و بازبینی مدیریت (۱۲ درصد) بوده است. در مقایسه با این ارقام، حسابران مستقل ۴ درصد از تقلب‌ها را شناسایی کردند^{۱۵}. حسابران مستقل درصد زیادی از تقلب‌های شناسایی‌شده را فاش نمی‌کنند، زیرا برنامه‌های رعایت قوانین در سطح پیچیده‌ای عمل می‌کنند؛ به‌طوری‌که هر گونه تخلف و یا تخلف‌های احتمالی، جدا از روش‌های به‌کار گرفته شده توسط حسابرس مستقل شناسایی می‌شوند.

افزایش ریسک برای امتیاز قانونی

مسئولیت گسترده پیشنهادی حسابرس برای شناسایی، ارزیابی و گزارش در مورد رعایت قوانین و مقررات، شواهدی را که حسابران برای حمایت از نتیجه‌گیریهای خود باید ارزیابی کنند، تحت تاثیر قرار می‌دهد. علاوه بر این، مدیریت شرکت به طراحی و اجرای کنترل‌هایی برای پشتیبانی از ارائه شواهدی به حسابران نیاز دارد که حسابران را قادر می‌سازد اطلاعات را حسابرسی کنند. همچنین، افزایش اشتراک‌گذاری اطلاعات از سوی صاحبکار حسابرسی به حسابرس که



طبق نظرسنجی انجمن بازرسان رسمی تقلب ۲۵ (ACFE)

سه روش اصلی کشف تقلب

به‌طور تقریبی ۷۰ درصد از تقلب‌های کشف‌شده

در نتیجه ترفندها (۴۲ درصد) حسابرسی داخلی (۱۶ درصد) و

بازبینی مدیریت (۱۲ درصد) بوده است



افزایش زمان حسابرس و تخصص قانونی مورد نیاز

می تواند افزایش ۸۳ میلیارد دلاری در

حق الزحمه حسابرسی پرداخت شده

از سوی شرکتها به حسابرسان را در پی باشد

مجموعه داده‌های خود حدود ۰/۴ درصد از درآمد شرکت را صرف مشاوران برون سازمانی می‌کنند. به‌طور مثال، اگر نیمی از این هزینه‌های قانونی را مربوط به رعایت قوانین و مقررات توسط شرکت فرض کنید، هزینه متخصصان قانونی که برای گروه حسابرسی کار می‌کنند، می‌تواند ۷۴ میلیارد دلار اضافی باشد.^{۱۶} افزایش زمان حسابرس و تخصص قانونی مورد نیاز، می‌تواند افزایش ۸۳ میلیارد دلاری در حق الزحمه حسابرسی پرداخت شده از سوی شرکتها به حسابرسان را در پی باشد (به‌طور تقریبی ۵/۳ برابر هزینه‌های حسابرسی سال مالی ۲۰۲۱).

این هزینه‌های اضافی که از سوی حسابرس تحمل می‌شود، هیچ‌گونه هزینه‌ای که شرکتها برای مشاوران درون سازمانی و برون سازمانی، گروه‌های تامین مالی و واحدهای کسب‌وکار مربوط متحمل می‌شوند را در بر نمی‌گیرد.

توصیه‌ها

هر تغییری باید حسابرس را بر رعایت‌نشدن قوانین و مقرراتی متمرکز کند که می‌تواند بر صورت‌های مالی تاثیر بااهمیتی داشته باشد. به‌عنوان مثال، جرایم بااهمیت، زیانهای احتمالی، و غیره. اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده^{۱۷} (U.S. GAAP) موجود، به الزامهایی در ارتباط با ثبت موارد احتمالی مربوط به جرایم، غرامت، و یا دعاوی مرتبط با

حسابرسی در آن زمان وجود داشته و بنابراین حداقل تغییرها در دامنه حسابرسی مربوط به استانداردها یا الزامهای جدید رخ داده است. پیش‌نویس رعایت‌نشدن قوانین و مقررات این ظرفیت را دارد که افزایش درخور توجهی در تلاش حسابرسی و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی ایجاد کند؛ (مشابه تغییر گسترده در دامنه حسابرسی در نتیجه اجرای استاندارد حسابرسی جدید در مورد کنترل داخلی بر گزارشگری مالی با تصویب قانون سارینز-آگسلی^{۱۴} (SOX) در سال ۲۰۰۲). بین سال مالی ۲۰۰۳ و سال مالی ۲۰۰۴، کل هزینه‌های حسابرسی نزدیک به ۵۹ درصد افزایش یافت. اگر تغییرهای پیشنهادی دستکم تاثیری مشابه قانون سارینز-آگسلی بر دامنه حسابرسی داشته باشد، کل هزینه‌های حسابرسی می‌تواند به ۲۴/۶ میلیارد دلار (افزایش ۹/۱ میلیارد دلاری) افزایش یابد.

همانطور که از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتها^{۱۵} سهامی عام آمریکا در پیش‌نویس پیشنهادی تایید شده است، حسابرسان ممکن است به مشورت با متخصصان، از جمله گستره وسیعی از متخصصان قانونی، برای رعایت استاندارد پیشنهادی نیاز داشته باشند. نرخ صورتحساب و کلا بالا است و این هزینه‌ها به شرکت سهامی عام منتقل می‌شود. برآورد این هزینه‌ها دشوار است. به‌عنوان مثال، طبق گزارش ولترز و کلورز^{۱۵} (Wolters Klowers)، شرکت‌های بزرگ نوعی، در

از پیش نویس پیشنهادی مهمی مانند رعایت نشدن قوانین و مقررات، اطلاعات کسب کنند.



پانوشتها:

- 1- Audit Committee Council (ACC)
- 2- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 3- Non-Compliance with Laws or Regulations (NO-CLAR)
- ۴- به سند منتشرشده شماره ۲۰۲۳-۰۰۳ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا مراجعه کنید.
- ۵- استاندارد حسابداری پیشنهادی ۲۴۰۵/۰۶ (AS 2405.06) را ببینید.
- 6- Disclosure Controls and Procedures (DC&P)
- 7- Internal Control over Financial Reporting (ICFR)
- ۸- ادعاهای منتشرشده در گزارش محک زنی ناوکس شامل موضوعهایی مانند حریم خصوصی داده‌ها، حقوق بشر، فعالیت‌های سیاسی، آداب محل کار، سلامت و ایمنی و غیره است.
- 9- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
- ۱۰- به گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب با عنوان فساد شغلی ۲۰۲۲: گزارشی به دولت مراجعه کنید.
- ۱۱- به سند منتشرشده شماره ۲۰۲۳-۰۰۳ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا مراجعه کنید.
- 12- Securities and Exchange Commission (SEC)
- ۱۳- به گزارش موسسه تحلیل حسابداری با عنوان بررسی بیست‌ساله روندهای حق الزحمه حسابداری و غیرحسابداری مراجعه کنید.
- 14- Sarbanes-Oxley (SOX)
- ۱۵- این آدرس <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/legalview-insights-legal-spend-is-up-but-spread-among-fewer-vendors> را ببینید.
- ۱۶- با استفاده از داده‌های درآمد منتشرشده توسط موسسه تحلیل حسابداری (درآمد سال مالی ۲۰۲۱، ۳۷ تریلیون دلار ضرب در ۰.۴/۰ درصد = ۱۴۸ میلیارد دلار تقسیم بر ۲ = ۷۴ میلیارد دلار).
- 17- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

منبع:

- ACC, Audit Committee Council's Comment Letter to PCAOB Proposing Release: Amendments to PCAOB Auditing Standards Related to a Company's Noncompliance with Laws and Regulations and Other Related Amendments; PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 051, July 25, 2023

رعایت نشدن قوانین و مقررات می‌پردازد.

نظارت بر رعایت قوانین و مقررات توسط شرکت، به‌عهده هیئت مدیره است که گاهی اوقات به کمیته حسابداری تفویض می‌شود. در برخی از سازمانها، نظارت بر رعایت ضوابط ممکن است به کمیته‌ای غیر از کمیته حسابداری تفویض شود. هیئت‌ها (و کمیته‌های حسابداری در صورت مسئولیت داشتن) به اظهار نظر مدیر ارشد رعایت ضوابط و مشاور عمومی مبنی بر رعایت نشدن تمام قوانین و مقررات توسط شرکت متکی هستند. هرگونه الزام پیشنهادی در مورد حسابرس باید در جهت هدایت حسابرس به اجرای روشهای مبتنی بر ریسک که نتیجه‌گیریهایی مدیریت (با نظارت کمیته حسابداری آنها) را در رابطه با رعایت نشدن قوانین و مقررات در نظر می‌گیرد، تثبیت شود.

ما به‌طور قوی از هدف هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا برای به‌کارگیری استانداردهایی حمایت می‌کنیم که به‌طور معناداری کیفیت حسابداری را بهبود بخشیده و از سرمایه‌گذاران محافظت می‌کنند. ما مشارکت مستمر همه ذینفعان در زیست‌بوم گزارشگری مالی در مراحل مختلف طول عمر پروژه را تشویق می‌کنیم (به‌عنوان مثال، قبل از پیش نویس پیشنهادی، بعد از پیش نویس پیشنهادی، و غیره). این مشارکت باید علاوه بر بحثها و توصیه‌های گروه‌های مشاوره هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا باشد.

در نهایت، ما هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا را تشویق می‌کنیم تا فرایند استانداردگذاری را بیشتر در دسترس قرار دهد. برای مثال، ارائه خلاصه‌ای از این‌که چه جنبه‌هایی از پیش نویس پیشنهادی برای کمیته‌های حسابداری مهم است و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا در کجا از نظرهای کمیته حسابداری قدردانی می‌کند. روشهای به‌دست آوردن درون‌داد از همه ذینفعان، از جمله روسا و اعضای کمیته حسابداری، باید فراتر از فرایند اظهار نظر باشد و شامل میزگردهای کمیته حسابداری، اطلاع‌رسانی فردی و نظرسنجی‌ها باشد. این روشها می‌توانند فرایند استانداردگذاری را برای روسا و اعضای کمیته حسابداری بیشتر در دسترس قرار دهد تا قبل